

co subjetivo do réu. Logo, estando presentes os requisitos legais, a recusa do julgador em aplicar o benefício configura constrangimento ilegal sanável por *habeas corpus*. Em verdade, subsiste certa margem de discricionariedade ao magistrado apenas em deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a pena de multa, devendo fazê-lo de forma fundamentada, evidentemente.

Convém lembrar, no entanto, que nos termos de seu art. 4º, a Lei 9.983/2000 somente entrará em vigor noventa dias após a data de sua publicação, encontrando-se, ainda, no período de *vacatio legis*. Assim, excluindo-se o dia do começo, o referido texto legal entrará efetivamente em vigor no dia 15 de outubro de 2000.

Notas

¹ Delmanto, Celso, Código Penal anotado, Renovar, 4ª ed., p. 331

A Lei Complementar 104 e a nova cláusula de combate aos *negócios elisivos atentatórios*

Onofre Alves Batista Júnior*

Sumário

I. A elisão fiscal por lacunas. II. A antijuridicidade dos negócios elisivos atentatórios. III. A simulação, a fraude à lei e os negócios elisivos atentatórios. IV. O instrumental hermenêutico de solução da fraude à lei tributária. 5. A edificação de cláusulas gerais antiabuso. VI. A cláusula geral antielisão introduzida pela LC/104. VII. A norma geral antielisão e a interpretação econômica. VIII. A cláusula geral antielisão e o emprego da analogia. IX. Conclusão.

I. A elisão fiscal por lacunas

Logo a partida vale enfatizar que nenhum administrado pode ser obrigado a adotar esta ou aquela conduta senão em virtude de lei, exatamente porque o Direito brasileiro alberga o *princípio da legalidade*, que determina que *ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Por outro giro, é sabido e ressabido que é da lógica comercial a maximização dos lucros, daí, o contribuinte só poderá ser compelido a adotar um procedimento que traga

consequências tributárias mais gravosas, se assim determinar a lei.

No mundo do Direito, à luz do mesmo princípio da legalidade, se o fato que determinou a ocorrência de determinado efeito econômico não é retratado na hipótese de incidência, a circunstância de se ter alcançado este efeito, por si só, não basta para fazer incidir a regra jurídico-tributária.

Com o perdão de nossos temperos, em apertada síntese, tomamos a já clássica classificação de Sampaio Dória ¹ para “ne-

* Procurador da Fazenda Estadual de Minas Gerais. Especialista em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Prof. de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Vale do Aço - Ipatinga/MG

gócios menos onerosos sob a ótica fiscal” : *evasão por omissão imprópria* - quando o contribuinte pura e simplesmente decide não praticar o fato gerador para não ter de pagar o tributo (como quando, por hipótese, um fumante deixa o vício para não ter de pagar o imposto sobre o tabaco); *evasão omissiva própria* - quando o contribuinte intencionalmente omite dados para diminuir o seu dever tributário já estabelecido (sonegação), ou quando o contribuinte simplesmente deixa de recolher o imposto; *evasão comissiva ilícita*, quando o contribuinte se utiliza de *meios ilícitos* para eliminar, retardar ou reduzir o pagamento de tributo efetivamente devido, como nas hipóteses de fraude, simulação ou conluio; e por fim, a *evasão comissiva lícita* (elisão fiscal).

Tanto na evasão comissiva ilícita, como na elisão fiscal, existe uma ação do contribuinte na direção de obter uma redução ou eliminação da carga tributária, entretanto, na evasão comissiva ilícita os meios empregados são *ilícitos*, ao passo que, na elisão, os meios são *lícitos*. Na *elisão*, pois, o que se pretende é não entrar na relação fiscal, ao passo que, na *evasão*, o que se quer é sair dela (exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar, em algum momento) ². Enfim, a elisão fiscal pressupõe: processos jurídicos lícitos; obtenção de uma redução ou eliminação na carga tributária; resultado econômico equivalente a outro mais oneroso sob o ponto de vista fiscal.

Por sua vez, a *elisão fiscal* pode ser *induzida* (quando a própria norma deseja o comportamento do contribuinte ³) ou *por lacuna* (quando o contribuinte intenta tirar proveito das possíveis imperfeições da lei tributária).

Quanto à *evasão omissiva imprópria* ou quanto à *elisão induzida*, descabe qualquer reação da ordem jurídica. Quanto à *evasão fiscal contra legem*, a própria ilicitude dessas condutas já obriga o desencadear de uma reação sancionatória da ordem jurídica. Passível de traduzir ofensas ao desiderato constitucional de uma tributação equânime e justa, e que está por merecer uma maior atenção por parte do aplicador da lei tributária, em especial no âmbito da teoria da interpretação das leis, resta-nos a *elisão fiscal por lacunas*.

A abordagem da questão exige a fixação de alguns *pressupostos básicos*:

1) o entendimento do Direito Tributário atual só pode se dar dentro da moldura posta pela Constituição Federal de 1988 e, para tanto, exige-se uma interpretação da norma tributária compatível com a proposta magna de construção de um *Estado Social Democrático Tributário de Direito*;

2) perante manobras grotescas de *elisão fiscal atentatória*, ou seja, diante de manobras antijurídicas, que afrontam o espírito e a finalidade do ordenamento jurídico tributário, deve haver o afastamento de situações de *fuga de impostos*;

3) no mundo privado, o princípio basilar é o da liberdade das formas, daí, exceto em situações especiais legalmente previstas, deve predominar a *liberdade de conformação dos negócios jurídicos*;

4) o Direito Tributário não deve atuar limitando ou restringindo a liberdade de conformação própria dos domínios do Direito Privado, mas, em regra, *deve se preocupar com os efeitos tributários*;

5) a interpretação adequada da lei tributária não é aquela que, tendencialmente, nos conduza à maior carga tributária possível, e sequer aquela que permita uma minimização dessa carga, mas a que faz prevalecer uma *interpretação equilibrada e justa*, sem os preconceitos derivados das máximas *in dubio pro Fisco*, *odiosa restringenda*, ou *in dubio pro contribuinte*.

Em suma, o que se quer é uma interpretação coerente e conforme aos princípios constitucionais, em especial aos que nos permitam construir os alicerces da justiça social e da justiça fiscal, dentro de um modelo capitalista de economia livre e de mercado, que deve respeitar, ainda, as exigências de segurança jurídica.

II. A antijuridicidade dos negócios elisivos atentatórios

O Constitucionalismo do final do século XX pôde tornar nítida pelo menos duas concepções de *Estado de Direito* ⁴: uma primeira, fruto da experiência liberal, decorrente da ruptura com o Estado Patrimonial da Idade Média, que se vincula doutrinariamente ao *princípio da legalidade*, portanto, marcada pelo primado da forma sobre o conteúdo; uma segunda, em ascensão, atada ao *princípio da constitucionalidade*, centralizada no respeito aos direitos fundamentais, voltada para a realização da justiça material.

A idéia de um *Estado de Justiça*, em sobreposição a um *Estado Legal*, surgiu a partir do momento em que as declarações de direito saltaram de *declarações político-filosóficas* para atos plenos de juridicidade, vinculantes. Não que a lei tenha perdido sua valia, mas

sua exclusiva hegemonia, cedendo espaço para a lógica preponderância do princípio de constitucionalidade sobre o puro princípio da legalidade, de inspiração liberal ⁵.

O *Estado de Justiça*, como desenho hábil a lastrear os ideais postos pelo *Estado Social*, acentua a hegemonia axiológica dos princípios constitucionais, convertidos em *pedestal normativo* sob o qual se assenta o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais ⁶, sem pôr de lado a *lei*, que segue como especial elemento de segurança jurídica ⁷.

O moderno constitucionalismo busca fazer convergir legitimidade e juridicidade, esboçando, de alguma forma, uma legitimidade juridicamente exigível, juridicizando, através dos princípios constitucionais, valores reveladores dos interesses maiores da sociedade, incorporando ao mundo do Direito uma série de alinhamentos *ético-políticos*, tornando-os jurídicos.

Cumprir recordar que os princípios, enquanto pedra de toque do sistema jurídico, preenchem pelo menos *quatro funções*: interpretativa; integrativa; diretiva e limitativa ⁸. Essa última dimensão nos possibilita afirmar que, no Direito Tributário, a invalidade se dá, muitas vezes, por *antijuridicidade* do ato com relação aos princípios reitores, mesmo que não se tenha verificado uma contradição frontal e direta à lei.

Uma lei, embora seja patente que seu significado deva ser extraído à luz dos princípios constitucionais (função interpretativa), não é capaz, isolada, de identificar todas as situações de ofensa ou contrariedade ao espírito do ordenamento jurídico. Ao contrário,

a *lei*, isoladamente considerada, pode mesmo aparentemente amparar verdadeiros *afrontas oblíquos* à idéia de justiça. Nesse sentido, pode se dar a *antijuridicidade* de condutas, mesmo na ausência de uma *ilegalidade*, pela ofensa à idéia central de princípios constitucionais.

Daí, é possível um ato legal, lícito, ofensivo ao espírito da Constituição e do sistema jurídico e que deva ser invalidado, ou seja, dentro dos contornos postos pelo princípio da legalidade, um ato legal pode ser inválido por antijuridicidade⁹, isto é por ofensa a outros princípios constitucionais. O ato ou negócio ofensivo à idéia central de princípios constitucionais, ofende a Constituição, que é hierarquicamente superior à lei, daí, esse ataque é uma ofensa ainda mais grave do que a própria ofensa à lei¹⁰.

Tanto a *legalidade*, como a *tributação conforme a capacidade econômica*, por exemplo, são princípios constitucionais. Entretanto, tanto lastreado na *capacidade econômica* não se pode afrontar a letra expressa de lei, como não se admite uma flagrante e contornável *elisão atentatória* ao núcleo do princípio da capacidade econômica, pelo mero apego a um formalismo legal estéril. Por outro lado, não se admite uma interpretação da lei desapegada de seu aspecto teleológico, que, na seara tributária, indubitavelmente, é iluminado pelo princípio da capacidade econômica.

Como acentua Sá Gomes¹¹, o Direito Tributário se desenvolve entre balizas que traduzem uma permanente *tensão dialética* entre o princípio da legalidade e o princípio da igualdade. Por um lado, tradicionalmente, a doutrina tutela os valores de segurança jurí-

dica e proteção da confiança, utilizando-se do chamado *princípio da tipicidade* e, por outro, os valores da justiça fiscal e da solidariedade social, que se respaldam nos princípios da *generalidade*, da *igualdade* e da *capacidade contributiva*.

Exatamente nessa tensão, o legislador escolhe e toma determinadas manifestações de capacidade contributiva e sobre elas faz nascer uma pretensão impositiva, ao traduzi-las e transpô-las para a lei, que, deverá, indubitavelmente, ser interpretada à luz dos princípios tributários.

Em outras palavras, tanto a Constituição traça e expressa o princípio da legalidade, como o da capacidade econômica, daí, porque *negócios elisivos atentatórios*, mesmo legais, podem ser *antijurídicos*, por ofensa patente ao cerne de outros princípios reitores da tributação. Isto pode ser dito porque a Constituição ultrapassou o quadro estreito do mero positivismo legalista e vinculou a tributação brasileira a uma normatividade mais ampla e superior.

Essa área de *tensão dialética* se dá exatamente em uma zona griz - a faixa da *elisão fiscal por lacunas* -, onde, ou estamos perante a lícita e jurídica *economia de opção* (planejamento fiscal), ou estamos perante os *negócios elisivos atentatórios*.

III. A simulação, a fraude à lei e os negócios elisivos atentatórios

Dentro da diversificada gama de comportamentos empregados para minimizar o encargo tributário (*negócios fiscalmente menos onerosos*¹²) podemos destacar, em

primeiro lugar, negócios celebrado com o fim de enganosamente promover a *fuga de tributos*; nesse caso, estaremos diante da figura da *simulação fiscal*. Em segundo lugar, por vezes, o contribuinte emprega negócios reais ou verdadeiros, não apresentando ao Fisco uma aparência enganosa que não corresponda à realidade. Nestes casos, um ato ou um conjunto de atos não simulados, correspondentes à vontade real, são praticados, obtendo-se um resultado econômico equivalente ao de outro ato ou conjunto de atos para os quais a lei tributária previu um regime fiscal mais oneroso¹³. Estamos, aqui, na seara dos *negócios fiscais* *menos onerosos*, em *elisão fiscal*.

Pelo menos no ordenamento jurídico brasileiro, na *elisão*, os meios são sempre *lícitos* e a forma adotada pressupõe a *não verificação do fato gerador*; na *simulação*, por outro lado, esconde-se a *ilicitude dos meios* e o *fato gerador ocorre* efetivamente, mas vem desnaturado em sua exteriorização formal, através do artifício utilizado. A *simulação fiscal*, assim, é uma das subespécies da *evasão comissiva ilícita* e, portanto, exige, para além da simulação do ato ou contrato (relativa ou absoluta), que esta se dê em prejuízo do imposto.

Como demonstra Hensel¹⁴, a *elisão fiscal* não pode ser confundida com *negócio jurídico simulado*, porque, no primeiro caso, o negócio foi realmente o desejado pelas partes, que se sujeitaram às regras jurídicas específicas que o disciplinam e também à sua eficácia jurídica; por outro giro, a *elisão* é lícita, embora possa ser antijurídica, pois nenhuma regra jurídica, em especial, foi violada.

Para nós, como já nos pronunciamos, os *negócios elisivos atentatórios*, antijurídi-

cos, são *negócios praticados em fraude à lei fiscal*¹⁵.

Como assenta a doutrina, a *fraude à lei* se verifica quando se intenta amparar o resultado contrário a uma lei em outra disposição, dada, em verdade, com uma finalidade diferente¹⁶. O negócio em fraude à lei consiste em utilizar um *tipo de negócio* ou um *procedimento negocial* com o intuito de evitar as normas ditadas para regular outro negócio (aquele cuja regulação é a que corresponde ao resultado de que se pretende conseguir fugir com a atividade posta em prática).

A *fraude à lei tributária*, assim, pressupõe a presença de duas normas: uma *norma instrumento* ou de cobertura, e uma *norma fraudada*. Supõe que um determinado resultado econômico, cuja consecução pelos meios jurídicos normais acarretaria a incidência tributária, se consegue por outros meios jurídicos, que natural e primariamente têm por objetivo fins diversos, e que não estão gravados ou o estão de forma mais atenuada. Pode ocorrer, também, que a norma de cobertura declare isento o negócio jurídico, ou suponha a ausência de uma norma de incidência¹⁷.

Na atividade *contra legem*, verifica-se uma infração frontal e aberta a uma norma, ao passo que na *fraude à lei* não se ataca especificamente a norma fraudada, mas se realizam negócios jurídicos tendentes a substituir tal norma, para que em seu lugar se aplique outra, que favoreça os resultados que se desejam¹⁸. Trata-se, assim, de uma vulneração oblíqua a uma norma proibitiva ou imperativa, inderrogável pela vontade das partes¹⁹, no caso do Direito Tributário, a norma de incidência tributária.

A fraude à lei, assim, pressupõe uma *circunvolución de la ley*, ou como enfatiza Díez Picazo ²⁰, se “*utiliza um medio indirecto para eludir la aplicación de la norma, tratando de ampararse en outra ley que sólo de manera aparente protege o ato realizado*”.

Como podemos perceber, a fraude à lei tributária pode se dar com a realização de um ato ou de uma *cadeia de atos* combinados, sendo que, nesse último caso, pode-se verificar a mais perfeita licitude dos atos tomados isoladamente, bem como um *nexo interno* que os vincula ao fim perseguido.

Um ponto deve ser enfatizado: a fraude à lei *não exige a intenção fraudulenta* do agente, bastando que se verifique o resultado antijurídico (proibido ou contrário ao ordenamento jurídico como um todo). Como assinala Tulio Rosembuj ²¹, parcela significativa da doutrina entende que não é necessário que a pessoa que realize o ato em fraude à lei tenha a intenção de burlar a lei, porque o objetivo derradeiro da doutrina da fraude à lei é o de defender o cumprimento das leis, e não a repressão de qualquer intenção maliciosa – “*lo que se sanciona en el fraude a la ley no es la mala fe o la intención maliciosa del agente, sino el acto de incumplimiento de las leyes*” ²².

Realmente, no Direito Tributário, a pesquisa das intenções perde mesmo sua relevância ²³, em especial porque, tanto na simulação fiscal, no negócio indireto *in fraudem legis*, como no *planejamento tributário*, a intenção é uma só, ou seja, a de minorar o *quantum* dos recursos destinados ao pagamento de impostos, ou seja, um *negócio fiscalmente menos oneroso*.

Em resumo, dentro da faixa da *elisão lícita por lacunas*, podemos destacar os *negócios elisivos atentatórios*, reais e verdadeiros, que contrariam o espírito e finalidade do ordenamento jurídico tributário, que, para nós, são negócios em fraude à lei tributária.

O Professor Pamplona Côrte-Real²⁴ já cravava que, na fraude à lei fiscal, a forma jurídica utilizada não é afinal a querida pelo particular na sua causa-função típica, mas sobretudo na medida em que lhe permita fugir aos impostos – não deixa, porém, de ser querida, e aí reside a destriça entre a simulação e a fraude à lei fiscal.

Na fraude à lei não se exige que uma irrealdade, uma farsa, uma ilicitude esteja encoberta; pode não existir nada de oculto; os atos isolados podem ser lícitos. O negócio efetivamente é o querido pelas partes, ainda que a finalidade possa ser distinta da própria do dito negócio. Um ato ou negócio lícito pode estar evitando outro igualmente lícito; uma realidade mais gravosa pode estar sendo evitada, dissimuladamente, mas a vontade das partes é real e não simulada. Não há uma divergência entre a vontade e a declaração no intuito de prejudicar terceiros; não há um acordo simulado e um verdadeiramente pretendido.

Com respaldo na legalidade, devemos observar que, a partir do momento em que o limite legal for ultrapassado, ou seja, desde o instante em que se verificar a violação da regra jurídica, não há mais que se falar em negócio jurídico em *fraudem legis*, mas em negócio jurídico *contra legem* (como no caso da simulação). Entretanto, por vezes, um contribuinte, apoiado numa determinada norma, pratica atos que atingem resultados

equivalentes aos que resultariam da prática do *negócio fiscalmente mais oneroso*, ou seja, afasta a aplicação de determinada norma tributária de incidência mais onerosa.

No Direito Tributário, quanto à *norma instrumento*, ela pode ser uma norma de incidência fiscal menos onerosa (como a norma de cobertura para um negócio indireto redutivo), uma norma de isenção (para um negócio indireto impeditivo), ou mesmo uma ausência de normas ²⁵ (para um negócio inominado, amparado pela liberdade de empresa do Direito Civil).

IV. O instrumental hermenêutico de solução da fraude à lei tributária

Com acerto assinala De Castro ²⁶: “*para llegar a la condena del negocio en fraude habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla objeto del rodeo (hasta incluir el negocio dentro de su radio de acción), y también a una interpretación estricta de las otras reglas utilizables como cobertura*”.

Podemos verificar que diversas situações de negócio fiscal *in fraudem legis* devem ser afastadas através de uma *interpretação extensiva* da norma de incidência tributária, bem como, da mesma forma, se for o caso, isolada ou conjuntamente, uma *interpretação restritiva* da norma de cobertura poderia fazer incidir uma norma tributária, que se pretende defraudar. A propósito, se a norma de cobertura for uma regra de isenção, antes de mais nada, a interpretação restritiva se impõe por expressa determinação do próprio CTN, em seu art. 111, II.

Em sintonia com as exigências de segurança jurídica do Direito Tributário, utilizando a lição de Karl Engisch²⁷, podemos dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com o seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a *interpretação* deve se manter, sempre, de qualquer modo, nos *limites do sentido literal* e, portanto, pode (deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido possível das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipóteses de interpretação é o sentido possível de letra”, e é exatamente aí que começa a indagação de um argumento de *analogia*.

Como se pode perceber, no ordenamento jurídico tributário brasileiro anterior à Lei Complementar 104, a incidência terminava, onde começava a *elisão*. Da mesma forma, diante das limitações então vigentes, a *elisão* começava onde as possibilidades de uma interpretação extensiva terminam, e este limite coincidia com o momento em que o recurso à analogia, para que houvesse incidência, e para que se pudesse tratar isonomicamente a questão, se fazia necessário.

Torna-se, porém, necessário, demarcar o *campo de antijuridicidade da fraude à lei tributária* ²⁸: ou se verifica um ataque à norma de incidência singular, ou um ataque ao ordenamento jurídico tributário considerado como um todo. A fraude à lei tributária *lato sensu* atenta contra o espírito e *finalidade* do ordenamento jurídico tributário como um todo, ou seja, é antijurídica e abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao ordenamento jurídico tributário, em uma consideração global ²⁹.

O que acontece é que a antijuridicidade propiciada pela *fraude à lei tributária em sentido estrito* se resolve através da interpretação da norma fraudada e da norma de cobertura, mas *em um sentido lato*, a *fraude à lei tributária*, para ser evitada, pode vir a exigir o recurso a integração analógica ³⁰. De fato, o combate à fraude à lei *lato sensu* pode exigir a aplicação analógica da norma fraudada, ou seja, a liberdade de eleição de tipos contratuais pode amparar a realização de negócios cujo resultado atente contra a finalidade e princípios informadores do Direito Tributário ³¹, em afronta às exigências de Justiça Fiscal, entretanto, a disciplina tributária coerente e adequada para esses atos ou negócios pode estar além dos limites do sentido da letra da lei de incidência. Nesse caso, estaremos diante de uma fraude à lei, que apenas poderá ser combatida através do recurso à *analogia*, ou pela identificação de *abuso de direito*.

Se o *negócio elisivo* se verificar através do amparo do ato ou negócio em uma norma expressa de cobertura, descaberia falarmos em analogia, pois, se, após o trabalho interpretativo, concluímos que a norma verdadeiramente adequada para disciplinar o caso é a norma de cobertura, a norma de incidência não deve mesmo se fazer efetiva, ou seja, a norma adequada para a disciplina é a norma menos onerosa e não há que se falar em fraude à lei tributária *lato sensu*.

Entretanto, como vimos, a fraude à lei tributária pode, paradoxalmente, obter amparo na *liberdade de formatação dos atos e negócios privados*, isto é, a norma instrumento pode ser a própria *ausência de normas*, e assim, a liberdade de formatação dos negócios privados pode proporcionar a realização de

negócios em fraude à lei e, quando o sentido possível da letra da lei de incidência tributária não proporciona elasticidade suficiente para a reação do ordenamento pela via interpretativa, apenas o recurso à analogia ou a figura do abuso de direito podem evitar a contrariedade ao espírito e finalidade do ordenamento tributário.

Exatamente nesses casos de *negócios elisivos atentatórios*, antijurídicos, em afronta aos princípios basilares do Direito Tributário (em especial, ao princípio da capacidade econômica), é que o recurso à analogia poderia, com os devidos cuidados, oferecer mecanismo adequado para o combate à fraude à lei fiscal *lato sensu*.

Entretanto, pelo menos até a edição da *Lei Complementar 104*, o *Direito Tributário Brasileiro não admitia a analogia* (em incidência tributária), fornecendo apenas, para o combate à fraude à lei fiscal, os mecanismos da interpretação jurídica, sempre limitados ao sentido possível da letra da lei.

Devemos, outrossim, bater e rebater que nada, absolutamente nada, exceto protestos liberais-positivistas, mais ortodoxos, poderiam colocar qualquer proibição ao emprego de *interpretação extensiva*, mas muito ao contrário, visando assegurar a generalidade da tributação e a isonomia, o CTN veda apenas o emprego da analogia, e ainda, determina que as outorgas de isenção devem ser interpretadas restritivamente.

V. A edificação de cláusulas gerais antiabuso

Em primeiro lugar, perante a liberdade de eleição de tipos negociais privados, não

faz sentido nos determos na identificação das *formas inadequadas* ou *anormais*. Para considerarmos determinados atos ou negócios *inadequados* ou *anormais*, deveríamos, naturalmente, supor um determinado padrão de adequação ou normalidade. Entretanto, o Direito Tributário, em sua essência, não se interessa por disciplinar a edificação de negócios do universo privado; não tem por objetivo direcionar a escolha dos tipos negociais, mas busca, tão-somente, a adequação dos reflexos tributários relativos a cada uma dessas formas negociais adotadas.

Como se não bastasse, é perfeitamente possível nos depararmos com negócios fiscalmente menos onerosos, *anormais*, que não são abusivos, por não atentarem contra o espírito do ordenamento tributário, da mesma forma que podemos identificar diversos *negócios elisivos atentatórios* que utilizam duas ou mais formas típicas conjugadas.

Deixemos claro: o moderno Direito Tributário não busca limitar a liberdade de eleição de tipos negociais, mas a atribuir efeitos tributários adequados a cada um dos tipos negociais privados adotados.

A figura do abuso de direito constitui fórmula geral de concretização do *princípio da boa-fé*. Como ensina Menezes Cordeiro³², a locução “abuso de direito” surgiu na doutrina francesa, nos finais do século passado, para designar situações nas quais uma pessoa, mesmo agindo formalmente nos termos de um direito subjetivo, pudesse, no entanto, ser condenada por anomalias no seu exercício.

A fraude à lei, como firmamos, prescinde do elemento subjetivo, ao contrário da figura do *abuso de direito*, que por lastrear-se

na idéia de *boa-fé*, não pode se apartar de tal verificação³³.

De fato, existe um *direito do contribuinte de se auto-organizar*, entretanto, esse direito, para além de não ser absoluto³⁴, não está isolado, mas situa-se dentro de um cenário que não circunscreve apenas o ato em si, mas também os seus efeitos. Há que se levar em conta não apenas o interesse de quem pratica o ato, mas o interesse de terceiro e o próprio interesse coletivo. A questão é que a CF/88 não protege o exercício do direito de livre empresa, nem a liberdade de organização das atividades empresariais, em descaso para com a função social da empresa.

Nesse compasso, de forma moderada, Marco Aurélio Greco³⁵ entende possível, mesmo sem cláusula geral antiabuso, considerarmos abusivo um ato do contribuinte, quando a reorganização da atividade teve uma causa *exclusivamente* fiscal. O professor, acertadamente, aceita a caracterização do abuso em uma *zona de certeza negativa* (*Begriffskern*) acerca do atendimento da função social da empresa, ou seja, em uma faixa onde ninguém razoavelmente duvidaria que a dita função social não foi atendida, entretanto, dificilmente poderíamos exigir o imposto nestes casos, a não ser, hipoteticamente, se o contribuinte precisasse de opor ato ou negócio abusivo intermediário praticado, perante o Fisco, para com ele afastar a norma de incidência, e o Fisco dispusesse de mecanismos hábeis a demonstrar a intenção (fiscal) exclusiva do contribuinte, o que, por certo, seria muito difícil.

No Direito Tributário, pelos argumentos supra, entendemos criticável a edificação de cláusulas gerais antiabuso, através de regra

geral de interpretação da lei, que imponha ao intérprete o poder/dever de *integrar*, sempre, o pressuposto estrutural da norma, pela verificação do resultado econômico, em função de critérios de normalidade ou de adequação.

Como já pudemos demonstrar, a edificação da cláusula geral antiabuso deve ser feita com uma estrutura diferente, mais adequada, isto é, pode ser atribuída à Administração, diante da verificação de abuso de direito, o poder/dever de aplicar uma *sanção compensatória*, que possibilite um *quantum* final semelhante ao que resultaria da prática do ato ou negócio evitado ³⁶.

Acompanhando o pensamento dos professores Marco Aurélio Greco³⁷ e Ricardo Lobo Torres³⁸, entendemos que a Lei Complementar 104/2001, embora sem abraçar um formato ideal, colocando um dispositivo que por certo atrairá inúmeras críticas, introduziu no ordenamento tributário uma verdadeira *cláusula geral antielisão*, apta a afastar diversas situações de *negócios elisivos atentatórios* em fraude à lei *lato sensu*.

VI. A cláusula geral antielisão introduzida pela Lei Complementar 104

Dentro de uma tendência mundial, o Direito brasileiro viu surgir, em 10 de janeiro de 2001, o *parágrafo único*, do art. 116, do *Código Tributário Nacional*, através de alteração levada a cabo pela Lei Complementar 104, *verbis*:

“Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do

fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Reeditando, praticamente, a norma antielisão portuguesa ³⁹, o legislador nacional foi influenciado pela regra posta pelo art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* francês ⁴⁰, edificando, porém, uma cláusula similar a do Direito Tributário espanhol (art. 24º da Ley General Tributaria - Ley 230/1963, de 28 de diciembre, alterada pela Ley 25/1995, de 20 de julio ⁴¹).

Como verifica Chevalier⁴², a figura francesa do *abuso de direito* é um instituto que abre a possibilidade da Administração de requalificar um ato jurídico do contribuinte, tornando a sua qualificação originária não oponível ao Fisco, se por acaso o ato tenha causado perda de rendimento para o Erário e tenha se revelado fictício ou formado para um escopo exclusivamente fiscal. No ordenamento francês, à luz da jurisprudência tributária do Conselho de Estado, o dispositivo abrange o dito *abuso de direito* caracterizador da evasão fiscal, quando decorre de uma *simulação*, embora também abarque situações de *fraude à lei*, ou seja, operações jurídicas reais cuja regularidade não é posta em dúvida, mas que tenham como único objetivo um tratamento fiscal mais vantajoso ⁴³.

No ordenamento brasileiro, como já firmamos, a *fraude à lei stricto sensu* merece ser afastada pela interpretação adequada nas normas tributárias, bastando, pois, o ferramental oferecido pela teoria da interpretação das leis. Por sua vez, a fraude à lei *lato sensu*, na zona de fricção dos princípios tributários da legalidade, da capacidade econômica e

isonomia, reclama, ou por cláusulas gerais antiabuso, ou pelo emprego da analogia.

A grande questão está na verificação de se o parágrafo possibilita o emprego da analogia para o afastamento da fraude à lei *lato sensu*.

É por demais óbvio que não poderemos nos aprisionar nos estritos termos literais do dispositivo, mas a dita *cláusula geral antielisão* deve e merece ser interpretada, sem os tradicionais preconceitos que atormentam o Direito Tributário brasileiro. Busquemos, pois, o significado do dispositivo.

Em primeiro lugar, enfatizamos que, já liberta do excessivo apego à letra da lei preconizado pela escola da exegese, a hermenêutica jurídica atual percebe que, para além da letra, o intérprete deve buscar o sentido ou espírito da lei. Como bem registra Paulo De Barros Carvalho⁴⁴: “*O aparecimento do texto, com essa estreiteza semântica, é o primeiro contato do intérprete com a mensagem legislada e percebê-lo, como tal, marca o início da aventura exegética*”.

Em segundo lugar, como assinala Ferrara⁴⁵, “*a interpretação da lei é, de fato, essencialmente teleológica*”. Todo o direito é finalista; toda fonte existe para atingir fins e objetivos sociais⁴⁶. A interpretação, assim, não pode marchar apenas na trilha exclusivamente lógica, nos termos estritos traçados pela letra da lei, mas antes de tudo deve ter em conta o elemento teleológico, em especial porque a lei deve assegurar a função social do Direito.

A propósito, na doutrina brasileira, rica é a posição de Carlos Maximiliano⁴⁷, *verbis*:

Toda prescrição legal tem provavelmente um escopo, e presume-se que a este pretendam corresponder os autores da mesma, isto é, quiseram tornar eficiente, converter em realidade o objetivo ideado. A regra positiva deve ser entendida de modo que satisfaça aquele propósito; quando assim se não procedia, construíam a obra do hermenêuta sobre a areia movediça do processo gramatical. [...] A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regulada.

Com tranquilidade, em sintonia com a mais moderna doutrina, abraçamos a corrente finalista objetivista e atualista de interpretação, mas por certo, como assinala Karl Larenz⁴⁸, a interpretação não deve descurar a intenção reguladora cognoscível e as decisões valorativas do legislador histórico subjacentes à regulação legal, a não ser que estejam em contradição com as idéias reitoras da Constituição atual ou com os seus princípios jurídicos reconhecidos. Deve-se evitar tanto a unilateralidade rigorosa da teoria subjetivista da interpretação, como a da objetivista⁴⁹.

Essa idéia foi reforçada pelo citado dispositivo introduzido pelo CTN, que pretendeu criar uma cláusula geral antielisão, deixando firme na lei geral tributária o mandamento de se afastarem os “negócios elisivos atentatórios”, firmando esse propósito, expressamente, na exposição de motivos⁵⁰.

Afinal, a dita *norma antielisão* coloca no ordenamento jurídico brasileiro um dispositivo que visa combater a elisão fiscal atentatória, ou seja, que pretende afastar

aqueles *negócios elisivos atentatórios* em fraude à lei *lato sensu*. Frisamos que a fraude a lei *stricto sensu* não exige qualquer cláusula antielisiva, mas para tanto basta a correta interpretação da lei, fazendo incidir a norma fraudada efetivamente posta para regular o dispositivo.

Ainda, o dispositivo não se destina a afastar quaisquer atos *contra legem*, porque, para tanto, não se deveria edificar norma para afastar a *elisão*, que se dá dentro das balizas postas pelo princípio da legalidade. De mais a mais, a evasão fiscal já encontra, no CTN e no ordenamento civil, todos os mecanismos para seu afastamento e, com isso, tal entendimento equivaleria a dizer que a norma veiculada pela Lei Complementar 104 seria norma inócua, o que não faz qualquer sentido ⁵¹.

Por outro giro, como bem leciona Karl Engisch⁵², a *interpretação teleológica* é pluri-dimensional, sendo que os fins prosseguidos pelas normas jurídicas tanto podem situar-se *dentro* como *fora* delas.

No caso, o dispositivo consagra uma universal tendência de busca de justiça fiscal, de afastamento de manobras fraudulentárias, de submissão da justiça e igualdade à destreza maliciosa. Exatamente nesse contexto está o *aspecto finalístico* buscado pela norma.

Em verdade, em sintonia com os ideais do Estado de Justiça, todo o mundo ocidental já se lançou no combate à evasão e elisão fiscal, bem como na busca da isonomia na tributação e da justiça fiscal, com a adoção de *normas gerais antielisão* ⁵³, como se pode verificar nos países da Europa, tais como Alemanha, Holanda, Espanha, França, e mais recentemente, Itália ⁵⁴ e Portugal, bem como nos EUA e Grã-Bretanha, com o reconhe-

cimento jurisprudencial de princípio geral antiabuso ⁵⁵.

A propósito, o Conselho da União Européia e dos representantes dos Governos dos Estados-Membros recomenda, através do *Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas*, o empenho e a luta contra a evasão e a elisão fiscal, sugerindo a inserção de cláusulas antiabuso nas legislações fiscais ⁵⁶

Cabe verificar que a consideração do *elemento teleológico* deriva da exigência de se trazer à consideração do intérprete os valores materiais básicos estabelecidos no ordenamento jurídico, que se encontram esculpidos, sobretudo, na Constituição. Acontece que, na seara tributária, para encontrarmos a *finalidade social da norma de incidência*, devemos, ao lado das mais várias motivações extrafiscais, que podem estar presentes, verificar que a usual motivação é, indiscutivelmente, a de *tocar* a esfera patrimonial do particular, com o fito de possibilitar a prestação de utilidades à comunidade, ou seja, é viabilizar a faceta *prestacional* do Estado, através de atuação *autoritativa*. Naturalmente que essa oneração não deve acontecer de forma aleatória, mas dentro de um intuito maior de promoção de justiça social e, para isso, a tributação deverá incidir sobre manifestações de capacidade contributiva.

O *Estado Social Tributário de Direito*, tal como preconiza a CF/88, reclama justiça substancial, portanto, o tributo justo não será aquele que resultar da aplicação da lei a todos os fatos geradores a que ela se referir, mas o que efetivamente captar a capacidade contributiva demonstrada e atender aos princípios da solidariedade e isonomia ⁵⁷.

Portanto, o combate à elisão atentatória, reflete exatamente o anseio maior de justiça social do Estado de Justiça, e, em especial, o princípio da tributação segundo a capacidade econômica. Por certo, a interpretação do dispositivo geral *antielisão* só poderia conduzir a um entendimento que atendesse ao desiderato da norma e da Constituição, e não a uma compreensão aprisionada pelas vírgulas do texto frio.

VII. A norma geral antielisão e a interpretação econômica

Já existem os que afirmam que a Lei Complementar 104 tentou introduzir a interpretação econômica no ordenamento jurídico brasileiro. Verdadeiramente, entendemos que essas idéias não têm o menor fundamento.

A cláusula inserida pela Lei Complementar 104 exige sim uma *interpretação jurídica com consideração ao aspecto finalístico*, o que não é nenhuma novidade no Direito brasileiro ⁵⁸. As questões levantadas nos forçam estabelecer o viés de distinção entre uma interpretação jurídica hábil a considerar o substrato econômico, que tem a ver com o afastamento da fraude à lei *stricto sensu*, e a tal *interpretação econômica*.

Como afirma Gassner ⁵⁹, não podemos tomar o fato mesmo e sua valoração, segundo os princípios econômicos, em lugar do pressuposto de fato, como critério determinante das consequências jurídico-tributárias. Uma consideração econômica que conduza a dissolução do método jurídico não se pode admitir.

Mas o que a moderna doutrina tributária exige não é fazer prevalecer a realidade econômica sobre a configuração jurídica do fato gerador, mas precisar, através da interpretação, sem perder de vista a lei correspondente, qual o sentido pelo qual a lei toma os caracteres conformadores da hipótese de incidência.

A *interpretação jurídica com atenção ao elemento teleológico*, assim, torna possível a consideração do contexto econômico das leis tributárias, em respeito ao princípio reitor da capacidade econômica, expresso no texto constitucional. Afinal, como assinala o Professor Saldanha Sanches⁶⁰, o princípio da capacidade contributiva é um cânone interpretativo essencial para as tarefas de aplicação e interpretação da lei tributária.

Não pode existir nenhuma interpretação econômica, mas interpretação jurídica, que admita e exija a consideração do substrato econômico para o traçado do *conceito do fato*, que poderá, à luz dessa formulação, se amoldar, na espiral interpretativa, à hipótese legal de incidência, modelada, em especial, pelo elemento teleológico.

Assim, a consideração econômica não deve confundir-se com concepções de economia, posto que aquela faz parte do método de interpretação jurídica segundo a sistemática da lei e a finalidade das disposições. Por isto, torna-se legítimo e necessário determinar os limites do âmbito da interpretação, ou seja, a própria expressão da lei — o limite possível das palavras e a configuração própria do pressuposto de fato ⁶¹. Trata-se, enfim, da intransponível interpretação da lei impositiva conforme aos ditames constitucionais.

No Direito Tributário, a *interpretação conforme a Constituição* ganha importância especial, a partir do momento em que a CF/88 abraçou o princípio da capacidade econômica, no *art. 145, § 1º*, o que afasta as dúvidas acerca da força vinculante do princípio, tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma ⁶².

Diante da necessidade de se buscar um entendimento da norma de incidência que não contrarie os princípios constitucionais e, mais ainda, pela preferência que deve ter uma interpretação mais coerente com os vetores da Constituição, a consideração da realidade econômica dos fatos deve ser, nos limites do texto, levada a cabo, para que o intérprete se mantenha no mais coerente respeito aos ditames constitucionais e aos termos da lei, que por sua vez, deve também otimizar os desígnios da CF/88.

No combate à elisão fiscal, a correta interpretação das leis tributárias assume importância capital, devendo o intérprete, observado o caso concreto, dentro da elasticidade admitida pelo texto da lei de incidência, estender ou restringir o resultado da interpretação, conforme a realidade econômica dos negócios, em atenção ao elemento teleológico e respeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e igualdade. Por sua vez, atento a essa mesma realidade, o intérprete poderá restringir ou estender, se for o caso, o resultado da interpretação das normas de cobertura ou impeditivas. Enfim, no combate aos *negócios elisivos atentatórios* é fundamental darmos cabal atenção ao elemento teleológico da interpretação, em especial, à sua faceta de *interpretação conforme à Constituição*.

VIII. A cláusula geral antielisão e o emprego da analogia

A questão que se coloca e que traz novidades é a de que a *norma geral antielisão* abriu a *possibilidade de emprego da analogia* para afastar os *negócios elisivos atentatórios* em fraude à lei *lato sensu*.

O *Direito Tributário brasileiro*, antes da *Lei Complementar 104*, expressamente repelia a analogia, o que afastava, em diversas manobras elisivas, a possibilidade de aplicação da norma tributária de incidência isonomicamente, exceto, como já fixamos, em zonas de patente artificialidade do negócio jurídico. Na prática, tal proibição dá ensejo à proliferação dessas manobras, diante da insuficiência do arcabouço legal tributário. O CTN não havia se adequado às modernas exigências do *Estado Social de Direito*, mas, possibilitando apenas o recurso às *cláusulas específicas*, acabava por propiciar uma verdadeira profusão legislativa, gerando insegurança para o conjunto dos contribuintes ⁶³, aumentando a complexidade e assistemática das leis tributárias, em um caminho que acabava por fazer da tributação uma janela aberta para sacrifícios ao bem comum e à justiça fiscal.

O dispositivo, pois, veio para possibilitar o afastamento da antijuridicidade, traduzida pela afronta aos ditames de justiça fiscal, por ofensa ao cerne do princípio da capacidade contributiva, por ataque à constitucionalmente traçada *função social da empresa* (art. 170, III, da CF/88). Naturalmente que o cerne do princípio da legalidade, exatamente por ser a lei o instrumental decisivo para o Estado de Direito, não abriga ou contém soluções

de proteção do oportunismo, da destreza atentatória.

É verdade que a analogia realiza, em muitas situações, muito mais igualdade, e a proibição da analogia entra em conflito com o princípio da isonomia ⁶⁴. Em realidade, a utilização da analogia, em regra, sequer coloca em *check* a segurança jurídica, porque os administrados não depositam suas certezas no texto literal da lei, que inclusive pode abrir-se a diversas possibilidades de interpretação, mas sobretudo na jurisprudência, nas disposições administrativas ⁶⁵, na doutrina e, como lembra o Professor Saldanha Sanches⁶⁶, na própria aplicação reiterada e freqüente de certas normas a certos casos.

O Direito Tributário é Direito Constitucional concretizado, não sendo, portanto, um direito arbitrário. Exatamente estes contornos possibilitam o traçado de princípios que dão o suporte necessário para que se possa desenvolver, com segurança, a aplicação analógica, de forma a bem atender aos auspícios e programas constitucionais ⁶⁷. Isto porque a analogia não cria direito *ex novo*; não cria uma nova verdade, mas ao contrário é o simples desenvolvimento de princípios existentes no próprio ordenamento jurídico. O emprego da analogia serve para declarar o conteúdo de vontade já existente, e portanto, não cria direito novo ⁶⁸.

A proibição da analogia não está, assim, no *princípio da legalidade*, uma vez que esta pressupõe a existência de uma lacuna, mas também pressupõe a existência de uma norma, mesmo que prevista para uma hipótese de incidência distinta, mas que guarda uma relação de semelhança. A analogia é vedada não em decorrência do princípio da legalida-

de, mas por exigências de segurança jurídica reforçada, ou seja, o que impede a integração pela analogia é o *princípio da tipicidade* ⁶⁹, expressão máxima da pretensão de segurança jurídica.

Como verificamos, no Brasil, em verdade, não existe qualquer cláusula de proibição genérica à utilização da analogia, mas ao contrário, norma, com força de lei complementar, que a admite e a determina (*art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*).

O que a norma geral antielisão crava é a admissão da aplicação da *analogia*, em terreno estritamente limitado, com os devidos cuidados, em situações de ofensa desarrazoada a princípios tributários, em substituição ao ineficaz e inviável mecanismo de soluções casuísticas por ação do legislador.

Não está a norma atribuindo qualquer poder tributário discricionário à Administração Pública, mas apenas estabelecendo que, em situações de ofensa ao núcleo duro de princípios constitucionais reitores da tributação, em situações, pois, de desarrazoada injustiça e desigualdade, a incidência da norma tributária se verifica.

A questão do emprego da analogia ganha esclarecedores contornos se tomarmos a lição de Norberto Bobbio⁷⁰, para quem toda a atividade humana é regulada por normas jurídicas, porque aquelas condutas que não cabem na disciplina das normas particulares, caem sob as normas gerais. Acrescenta que, no ordenamento jurídico, existem, para além das *normas particulares inclusivas* e *normas gerais exclusivas*, as *normas gerais inclusivas*, que determinam que em caso de lacuna, o juiz deve recorrer às normas que regulam

os casos análogos. Assim, frente a uma lacuna, se aplicarmos a *norma geral exclusiva*, o caso não regulamentado será resolvido de maneira oposta ao que está regulamentado; se aplicarmos a *norma geral inclusiva*, o caso não regulamentado será resolvido de maneira idêntica àquele que está regulamentado.

Se existem duas soluções possíveis, uma *lacuna* persiste justamente quando o ordenamento deixa impreciso qual das duas soluções é a pretendida. Portanto, a *lacuna* subsiste justamente na falta de uma regra que permita acolher uma solução em vez de outra. A lacuna, assim, se mantém não por falta de uma norma específica expressa para regulamentação de um determinado caso, mas pela falta de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais, a exclusiva ou a inclusiva, deva ser aplicada.

Os vazios resultantes do desamparo de uma lei expressa, que chamamos de *lacuna*, que possibilita a *elisão por lacunas*, é um caso não regulamentado, que receberá, face ao *dogma da completude do ordenamento jurídico*, o tratamento da *norma geral exclusiva*, ou o da *norma geral inclusiva*, à luz do elemento teleológico.

No Direito Tributário, as exigências reforçadas de segurança jurídica, exigem que o critério de escolha fique claro, porque a valoração do intérprete pode conduzir a uma solução, ou à oposta.

Antes da Lei Complementar 104, o Direito Tributário brasileiro, nos moldes mais liberais, em nome de uma *sacralização* do princípio da tipicidade, colocava uma única solução: a da *norma geral exclusiva*. Se determinado fato não encontrava previsão

expressa na hipótese de incidência legal, verificava-se a *norma geral exclusiva*, ou seja, não se dava o nascimento de imposto, independentemente da ocorrência de qualquer manobra elisiva atentatória ao cerne de outros princípios constitucionais. É que o Código Tributário Nacional, no seu *art. 108, § 1º*, proíbe que o emprego da analogia resulte em exigência de tributo.

O dispositivo introduzido, como se verifica, funcionalizando os tipos tributários de incidência, em situações de fraude à lei *lato sensu*, atrai a regra de incidência análoga, dando origem ao nascimento do tributo. Trata-se, pois, de *norma geral inclusiva*, determinante, para fazer valer os princípios reitores da tributação, dentro da observância da legalidade, em momento algum ferida.

O que se verifica é que a legalidade reforçada do Direito Tributário, traduzida pelas exigências de *tipicidade*, sem ofensa, porém, a sua idéia central, recua para que os demais vetores constitucionais não sofram ataques a seus conteúdos básicos.

Não se manteve, assim, uma posição desfocada de vetores constitucionais tributários. É patente que o moderno Estado Social de Direito reclama segurança dos administrados, em um sentido, e justiça, no outro. Assim, uma norma legal pode ter de ser aplicada analogicamente por *força atrativa de princípios constitucionais*, que, em um determinado caso concreto, podem, acenar para sua necessidade de aplicação, não se criando assim direito novo, mas aplicando-se, ao caso, a norma que deve ser aplicada, isto é, o critério de *inclusão* da norma provém exatamente da convergência e força dos princípios constitucionais reitores da tributação

(isonomia, justiça fiscal, capacidade econômica) que, caso contrário, seriam ofendidos em seus núcleos basilares.

Em uma *sociedade pluralista*, onde os diversos interesses em conflito exigem uma decisão justa, para que se possa otimizar a prossecução do bem comum, não se admitiria o princípio da capacidade econômica pudesse ser invocado para, como critério autônomo, desvalorizar a garantia e proteção dos particulares. Entretanto, por sua vez, o legalismo *estéril*, a absolutização da idéia da tipicidade, os ideais garantísticos isolados, não podem proteger a fraude, a malícia, em descaso para o bem comum. Não há qualquer ofensa ao núcleo essencial da idéia da *tipicidade*, que não abriga em seu cerne intuitos fraudulentos.

Não se trata de adoção, no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, de uma *cláusula geral antiabuso* que estabeleça que a Administração Fiscal, diante da verificação de negócios realizados com o fito *principal* de reduzir ou eliminar o *quantum* dos impostos, possa fazer incidir a norma mais onerosa, sob o ponto de vista fiscal, de resultados econômicos equivalentes. O Fisco não determina e nem poderia determinar a incidência de qualquer norma tributária, tarefa esta exclusivamente da lei.

Trata-se, sim, de norma funcionalizadora dos tipos tributários, que oferece o critério de decisão frente às *lacunas legais autênticas*, firmando o da *norma geral inclusiva*, perante a ofensa desarrazoada do cerne dos princípios tributários. Enfim, as normas, de mesma velocidade, incidem, isto é, o arcabouço normativo que delineia a hipótese de incidência vem com o critério posto pela dita

norma geral antielisão, eliminando as possibilidades de fraude à lei *lato sensu*.

A Administração Fiscal não faz nenhuma norma incidir, mas apenas pode adotar mecanismos para recuperar o tributo subtraído do Erário, observando os procedimentos que vierem a ser estabelecidos em lei.

O fato gerador, assim, nos termos da modelagem do *art. 116*, do CTN, ocorre e verificam-se os seus efeitos, mesmo quando, dentro da liberdade de formas do Direito Privado, o contribuinte utilize atos ou *negócios elisivos atentatórios*, em fraude à lei *lato sensu*.

Ocorrido o fato gerador, entretanto, a *exigibilidade do crédito tributário* pela Administração Fiscal, em situações de fraude à lei *lato sensu*, depende de prova da intenção dissimulatória do contribuinte. A ocorrência do fato gerador, por certo, não depende da intenção do contribuinte, mas a exigibilidade do crédito tributário, por questões de segurança jurídica reforçada, exige a prova, a ser produzida pelo Fisco, da intenção fraudatória.

Afinal, o fato gerador ocorre e a Administração Fiscal pode fazer cair o véu que o manejo das formas, pelo contribuinte, tenta colocar por sobre o crédito tributário. A Administração pode fazer cair a *máscara* que tenta ocultar a ocorrência do fato gerador e o nascimento do crédito tributário.

A criação da *norma geral antielisão* operou uma cirurgia delicada no corpo legal tributário. É bem verdade que os especialistas não são juristas, mas representantes legítimos, de diversas formações, que firmam no texto legal, a ordem soberana do povo, a que todos devemos nos curvar.

É por isto que afirma Karl Larenz⁷¹ que só os fins, estatuições de valores e opções fundamentais, determinados na intenção reguladora ou que dela decorrem, sobre os quais, de fato, os participantes do ato legislativo tomaram posição, podem ser designados como *vontade do legislador*, que se realiza mediante a lei. Em especial na seara tributária, é a eles que a interpretação há de se orientar em primeira linha, pois só assim poder-se-á garantir o papel preponderante dos órgãos legislativos. É nessa linha de idéias que somos levados a identificar a força do elemento teleológico na seara tributária e, por isso, assinalamos a relevância do princípio da capacidade econômica na interpretação das leis impositivas.

IX. Conclusão

Entendemos que a insuficiência do ferramental ofertado pelo Direito Tributário brasileiro para, em um sentido lato, tornar possível o adequado afastamento dos *negócios elisivos atentatórios*, adequando-se, as-

sim, o Código Tributário Nacional ao modelo de *Estado Social Tributário de Direito*, desenhado pela Constituição Federal de 1988, foi ultrapassada.

Em síntese, a *cláusula geral antielisão* firma uma *norma geral inclusiva* que abre a possibilidade de emprego da analogia para afastamento da fraude à lei *lato sensu*, devendo a Administração Fiscal, para tornar exigível o crédito tributário, provar a intenção fraudatória do contribuinte que tenha tentado dissimular a efetiva e real ocorrência do fato gerador, pelo manejo de formas.

Afinal, um determinado dispositivo legal só será inconstitucional se não puder ser interpretado conforme a Constituição e, da mesma forma, se for possível uma interpretação que não contradiga os princípios constitucionais, ela deve ser seguida. Entendemos que, a interpretação do dispositivo, acima alinhavada, não afronta a CF/88, mas, ao contrário, favorece a prossecução do desiderato constitucional posto no seu art. 3º.

Notas

¹ Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, A Evasão Fiscal legítima: conceito e problemas, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Ministério das Finanças de Portugal, n. 143, novembro de 1970, Lisboa, p. 47.

² Cf. Narciso Amorós, La Elusion y la Evasion Tributaria, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, vol. 15, Madrid, 1965, pp. 573 - 620.

³ Como registra Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (A Evasão e a Fraude Fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal, in *Revista Fisco*, n. 32, junho de 1991, Lisboa, p. 22), podemos incluir na subespécie a utilização do mecanismo de incentivos fiscais, bem como o chamado *efeito-anúncio* (quando o contribuinte altera o seu comportamento fiscal, em virtude de uma anunciada alteração da legislação tributária).

⁴ Como marca Carl Schmitt (*Legalidad y legitimidad*, Madrid, Ed. Aguillar, 1971, p. 23), a expressão *Estado de Direito* pode ter tantos significados distintos quanto a própria palavra *direito*.

⁵ Nesse sentido, Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1998, pp. 362 - 364.

⁶ Cf. Paulo Bonavides, *Curso ...*, cit., p. 237.

⁷ Como bem observa Cabral de Moncada (*Os Princípios Gerais de Direito e a Lei*, Sintra, Ed. Pedro Ferreira, 2.000, pp. 84 - 89): "Os princípios gerais não substituem a lei na vinculação da actividade administrativa e o princípio da juridicidade não arreda o da legalidade. O problema está mesmo mal posto: não se trata de substituir mas de completar a lei". Em realidade, como pondera o autor (p. 93) a segurança jurídica nada perde com isso: "Por ela passa a entender-se não a previsibilidade que deriva da recondução da aplicação do direito ao significado linguístico da lei, nem a que decorre da pertença a um sistema expositivo, mas a que fica assegurada pelo império dos valores materiais, ou seja, pela convalidação da lei. O primado dos valores é que confere segurança ao direito".

⁸ Cf. Norberto Bobbio, Principi generali di Diritto, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. XIII, Torino, 1957, pp. 895 e 896.

⁹ Como bem sintetiza Cármen Lúcia Antunes Rocha (*Princípios Constitucionais da Administração Pública*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1994, p. 58), os princípios

constitucionais podem e vêm sendo fundamentos autônomos e suficientes de arguição de inconstitucionalidade. Como pondera a autora: “No Brasil, o Supremo Tribunal Federal vem acatando a autonomia e suficiência dos princípios constitucionais como fundamento de arguição de inconstitucionalidade, havendo votos de eminentes Ministros daquela Casa que se embasam e se fundamentam exclusivamente nos mesmos”.

¹⁰ Como bem observa o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello (*Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1994, pp. 450 e 451), o princípio, como mandamento nuclear do sistema que se irradia por sobre as diferentes normas compondo-lhes o espírito, oferecendo-lhes lógica e racionalidade, preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Portanto, violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma, uma vez que assim ofende-se não apenas um mandamento específico obrigatório, mas todo o sistema de comandos, pois representa a insurgência sobre todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais – “Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada”. Como verifica Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 13ª ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1987, p. 164): “Em qualquer dessas hipóteses, quer ocorra atentado flagrante à norma jurídica, quer ocorra inobservância velada dos princípios do direito, o ato administrativo padece de vício de ilegitimidade e se torna passível de invalidação pela própria Administração ou pelo Judiciário, por meio de anulação”.

¹¹ Cf. Nuno Sá Gomes, As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças*, n. 371, julho/setembro de 1993, Lisboa, pp. 23 - 28.

¹² Valendo-nos da nomenclatura utilizada por Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Tipografia Guerra Viseu, 1974, pp. 256 - 262.

¹³ Nesse sentido, Alberto Xavier, cit., pp. 266 - 268.

¹⁴ Cf. Albert Hensel, *Diritto Tributario*, tradução italiana da 3ª ed. alemã de 1933, Milano, 1956, p. 149.

¹⁵ Cf. Onofre Alves Batista Júnior, A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 61, São Paulo, outubro de 2.000, pp. 98 - 108. Nesse sentido, também, Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Ed. Lex, 1998, p. 89; Menezes Leitão, cit., pp. 24 e 25; Carlos Pamplona Côrte-Real, A Interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal Português, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças de Portugal*, n. 152, agosto/setembro de 1971, Lisboa, pp. 43 - 45; Amílcar de Araújo Falcão, Interpretação e Integração da Lei Tributária, in *Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas*, Rio de Janeiro, vol. 40, abril-junho de 1955, p. 35.

¹⁶ Cf. De Castro, *El negocio jurídico, apud Tulio Rosembuj, El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1994, p. 13.

¹⁷ Cf. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho Tributario, apud Martín Queralt/Lozano Serrano/Casado Ollero/Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1997, p. 229.

¹⁸ Nesse sentido, Tulio Rosembuj, cit., p. 15.

¹⁹ Atualmente, a doutrina mais moderna já superou as críticas no sentido de que seria essencial ao conceito de fraude à lei que a norma objeto da fraude fosse uma norma proibitiva (que determinasse a ilicitude do fim prosseguido) ou uma norma preceptiva que consentisse a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma. O conceito, hoje, pode ser tomado como cláusula geral aplicável a todos os casos de elisão normativa. Para bem se verificar a evolução do conceito, vale a leitura da obra de Umberto Morello, *Frude alla Legge*, Milano, Giuffrè, 1969. Nesse sentido, Menezes Leitão (cit., pp. 25 e 34). Como registra Tulio Rosembuj (cit., p. 69): “el fraude de ley puede cometerse no sólo com respecto a la norma prohibitiva, sino, también a la imperativa, en cualquiera de sus formulaciones”. Na mesma direção, Franco Gallo (Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei, trad. de Zelmo Denari, in *Revista de Direito Tributário*, n. 52, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1990 – ano 14, pp. 7 - 18): “[...] o instituto da fraude à lei não deve ser considerado somente em função das normas proibitivas – estou convencido de que as normas imperativas materiais também podem ser objeto de fraude, quer se trate de normas institutivas de deveres, proibições, ônus, ou ainda, imperativos condicionados – v.g. ocorrido certo pressuposto tributário nasce o dever constitucional de pagar o tributo”.

²⁰ Cf. Tulio Rosembuj, cit., pp. 19 - 29.

²¹ Cf. Tulio Rosembuj, cit., pp. 23 - 27. Da mesma forma Sols Lucía : “no será tanto el hecho de engañar o defraudar, sino el perseguir con éxito um resultado prohibido ... para cuya obtención fue necesario trazar un camino tortuoso”.

²² Na direção que tomamos, ainda, Manuel A. Domingues de Andrade (*Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. II, Coimbra, Livraria Almedina, 1960, pp. 337 a 340): “É necessário e suficiente para haver fraude à lei que tal situação ou resultado esteja em contraste com a finalidade legal”.

²³ Apenas para ilustrar a reduzida importância da pesquisa da intenção no Direito Tributário, lembramos a lição de Dino Jarach (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 287) que afirma que a norma tributária prescinde da vontade posta pelos contribuintes, que não somente não podem criar o efeito tributário, como também não podem influir sobre ele, que é unicamente consequência da vontade da lei, porque de outra maneira escapariam do princípio básico de que é a apreciação própria do legislador que estabelece quais são as consequências tributárias de uma determinada atividade.

²⁴ Cf. Pamplona Côrte-Real, cit., p. 51.

²⁵ Como assinala Martín/Lozano/Casado/Tejerizo (cit., p. 229): “En ocasiones, la norma de cobertura resulta ser, paradójicamente, la ausencia de normas que regulen el acto o actos realizados”. Para Rodríguez Adrados (*El fraude a la ley*, in Tulio Rosembuj, cit., p. 127): “Muchas veces frente a la norma eludida no se encuentra una especial norma de cobertura, sino que la cobertura viene dada por las normas generales que consagran la autonomía privada e, incluso, fuera de ella por la simple libertad de la persona humana”.

²⁶ Cf. De Castro, *El negocio jurídico, apud Tulio Rosembuj*, cit., p. 14.

²⁷ Cf. Karl Engisch, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 7ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, pp. 195 e 196. O autor, tomando um exemplo utilizado por Enneccerus, ensina que, segundo a Lei das XII Tábuas, o proprietário de um quadrúpedes deveria responder pelos prejuízos que o animal viesse a causar. Apenas com o recurso à analogia poderíamos entender que os danos causados por um avestruz africano poderia acarretar a responsabilidade do proprietário. Não basta o

puro entendimento lógico, que no máximo tentaria converter o bípede em quadrúpede. Para uma aplicação razoável da norma é necessário combinar a lógica com a teleológica, à luz do fim jurídico-político do preceito. Não podemos perder de vista que, nem mesmo com a melhor das boas vontades, o avestruz africano pode ser enquadrado, *per interpretationem*, no conceito de *quadrúpedes*, pois a isso se opõe o sentido literal.

²⁸ Como salienta Bayona e Soler a fraude à lei tributária não está contemplada no Direito Tributário sancionador, e nesse sentido, dita conduta não constitui um ilícito, em sentido técnico, ainda que, como afirma Cortés e Martín Delgado: "*su validez produzca un resultado de cierto matiz antijurídico*". Nesse sentido, Tulio Rosembuj, cit., p. 305; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, vol. II, Ed. Rei dos Livros, Lisboa, 1997, p. 117.

²⁹ Como assinala Sols Lucía: "*el moderno reconocimiento del fraude implica la aceptación de ordenamiento legal en su totalidad*". Nesse sentido Tulio Rosembuj, cit., pp. 25 – 27.

³⁰ Nesse sentido, Tulio Rosembuj (cit., pp. 88, 89, 96, 100 e 101).

³¹ Nessa direção, Hermes Marcelo Huck (*Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1997, p. 22) afirma: "*o pressuposto da elisão consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei*". Como registra (p. 64): "*Na elisão, a capacidade contributiva se mostra como indicador idóneo para identificar a fraude à lei tributária, concebida no descaso ao dever constitucional e na exigência lógica de se buscar a riqueza submetida ao tributo, onde a riqueza efetivamente se encontre*".

³² Cf. Menezes Cordeiro, *Tratado de Direito Civil Português*, Parte Geral, Tomo I, Coimbra, Livraria Almedina, 1999, pp. 191 - 213.

³³ Entendemos, dentre outros, com Cunha Luna (*Abuso de Direito*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1988, p. 119 - 121) que, para a configuração do ato abusivo é necessário que concorra o dolo ou a culpa.

³⁴ Como ressalta Vieira de Andrade (*Os Direitos Fundamentais*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, p. 213), mesmo os direitos fundamentais não são absolutos, nem ilimitados, e nunca o foram verdadeiramente.

³⁵ Cf. Marco Aurélio Greco, *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo, Ed. Dialética, 1998, pp. 75 - 86, 131 - 135.

³⁶ Nesse sentido remetemos os leitores ao nosso Onofre Alves Batista Júnior, *Planejamento Tributário e Interpretação das Leis*, Belo Horizonte, Ed. Mandamentos, 2.001, *no prelo*, ou à nossa monografia de mestrado, apresentada na Universidade de Lisboa, em 1.999: *Os negócios menos onerosos sob a ótica fiscal e a interpretação no Direito Tributário brasileiro – O planejamento tributário entre o céu e o inferno*.

³⁷ Cf. Marco Aurelio Greco, Constitucionalidade do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, in *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Ed. Dialética, 2.001, pp. 183 – 204.

³⁸ Cf. Ricardo Lobo Torres, A chamada 'interpretação econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário", in *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Ed. Dialética, 2.001, pp. 235 – 244.

³⁹ Art. 32-A, aditado ao *Código de Processo Tributário português*, pelo art. 51º da *Lei do Orçamento do Estado para 1999*: "São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos".

⁴⁰ Como bem observou Ricardo Lobo Torres, cit., p. 242.

⁴¹ Artículo 24. 1. "*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado*". 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones".

⁴² Cf. Jean Pierre Chevalier, *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Ed. Giuffrè, 1999, p. 9.

⁴³ Nesse sentido, Chevalier, cit., pp. 7 - 10.

⁴⁴ Cf. Paulo de Barros Carvalho, Proposta de Modelo Interpretativo para o Direito Tributário, in *Revista de Direito Tributário*, n. 70, São Paulo, Ed. Malheiros, 1998, p. 43.

⁴⁵ Cf. Francesco Ferrara, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 4ª ed., Coimbra, Ed. Arménio Amado, 1987, p. 170.

⁴⁶ Cf. Oliveira Ascensão, *O Direito – Introdução e Teoria Geral, Uma perspectiva luso-brasileira*, 10ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1997, p. 408.

⁴⁷ Cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pp. 152 e 153.

⁴⁸ Cf. Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, trad., 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 448 e 449.

⁴⁹ Esta também é a lição de Betti (*La interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1975, pp. 114 - 119), que ressalta que é dupla a tarefa interpretativa: reconstrução originária da lei e sua adequação à realidade presente.

⁵⁰ Como bem noticia Gabriel Lacerda Troianelli, *O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração*, in *O planejamento tributário e a lei complementar 104*, São Paulo, Ed. Dialética, 2.001, pp. 87 -102.

⁵¹ Mais uma vez trazemos a lição de Carlos Maximiliano (cit., p. 166): "Deve o Direito ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficientemente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo".

⁵² Cf. Karl Engisch, cit., pp. 141 e 142. O autor registra a posição de Scheuerle (p. 156), que distingue entre a *interpretação teleológica* (retirada do fim da própria norma), da *interpretação finalística* (que recebe o fim de 'fora da norma').

⁵³ A propósito é sempre recomendável a consulta da obra coordenada por Adriano Di Pietro, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Ed. Giuffrè, 1999.

⁵⁴ Como se pode observar na norma antielisão veiculada pelo "l'artículo 37 bis Dpr 600", de 29/09/73, introduzido pelo Dec. Leg. n. 358, de 08/10/97 (como informa Raffaello Lupi, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Cadernos de Direito Tributário*, n. 70, São Paulo, Ed. Malheiros, 1998, pp. 9 - 15).

⁵⁵ Cf. Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee, do Institute for Fiscal Studies, London, November, 1997.

⁵⁶ Cf. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, edição em língua portuguesa, de 06 de janeiro de 1998, anexo I.

⁵⁷ Nesse sentido, Marco Aurélio Greco, *Planejamento ...*, cit., pp. 29 e 30.

⁵⁸ A propósito, dispõe o art. 5º da *Lei de Introdução ao Código Civil*: "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum".

⁵⁹ Cf. Gassner, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, apud Combarros Villanueva, *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica*, in *Revista española de Derecho Financiero* n. 44, octubre/Dicbre 1984, cit., p. 495.

⁶⁰ Cf. Saldanha Sanches, *Manual ...*, cit., p. 18.

⁶¹ Cf. H. Beisse, O critério econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã, in *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, org. Brandão Machado, São Paulo, Ed. Saraiva, 1984, pp. 21 a 24. Da mesma forma, ao comentar o Princípio da Capacidade Econômica, afirma Perez Royo (*Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 8ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1998, p. 91): "hoy no se discute que dicho principio debe ser tenido en cuenta también en la tarea interpretativa. Pero ello no puede llevarse hasta el indicado extremo de la interpretación 'correctora'".

⁶² Como firma Mizabel Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 689: "o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei".

⁶³ Cf. Saldanha Sanches, *Manual ...*, cit., pp. 93 e 96.

⁶⁴ Cf. Klaus Tipke, Límites de la integración en el Derecho Tributario, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 34, abril/junho de 1982, pp. 182 e 183.

⁶⁵ Cf. Klaus Tipke, cit., pp. 183 e 184.

⁶⁶ Cf. Saldanha Sanches, *Manual ...*, cit., pp. 100 - 103.

⁶⁷ Cf. Paul Kirchhof, in Klaus Tipke, cit., pp. 182 e 183.

⁶⁸ Nesse sentido, dentre outros, Martín/Lozano/Casado/Tejerizo, cit., p. 227; Ruben Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954, p. 58; Paulo de Barros Carvalho, *Hermenêutica do Direito Tributário*, in *Elementos de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, pp. 266 e segs.. Como ensina Ferrara (cit., p. 164): "a analogia não é criação de direito novo, mas descoberta de direito existente. O juiz, quando aplica normas por analogia, não forja com livre atividade regras jurídicas, mas desenvolve normas latentes que se encontravam no sistema. Pois direito não é só o conteúdo imediato das disposições expressas; é também o conteúdo virtual de disposições não expressas, mas incitas todavia no sistema onde o juiz as vai descobrir. [...] não é criação voluntarística do direito, mas elaboração vinculada".

⁶⁹ Nesse sentido, dentre outros, Perez Royo (cit., pp. 94 e 95); Menezes Leitão (cit., p. 30); Oliveira Ascensão (cit., p. 448); Martín/Lozano/Casado/Tejerizo (cit., p. 227).

⁷⁰ Cf. Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 10ª ed., Brasília, Ed. Universidade de Brasília, 1999, pp. 133 - 145.

⁷¹ Cf. Karl Larenz, *Metodologia ...*, cit., pp. 465 e 466.

A segurança jurídica na ordem tributária

Cláudio Drewes José de Siqueira*

A diversidade de interesses individuais impondo regras de manutenção da paz entre contrastantes na sociedade impõe a existência de integrantes e meios que assegurem sua existência de uma força superior a fim de superar o conflito. Não obstante, sua aplicação só é possível se houver do próprio direito a menção de os desequilíbrios daí surgidos. O direito ergue-se, portanto, como meio necessário a possibilitar a convivência social almejada, vel se houver do próprio direito a menção de

* Procurador do Estado de Goiás, atuando na área fiscal